

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º
- Assunto: Contrato de arrendamento com inclusão de serviços
- Processo: n.º 3626, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 09-10-2012
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do art.º 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ...**A**...», presta-se a seguinte informação.

**1.** A Requerente solicita informação vinculativa, com a finalidade de "confirmar que o seu entendimento está correcto, ou seja, que o Contrato a celebrar pela Requerente com a (...) estará sujeito a IVA, nos termos gerais, não se aplicando a isenção prevista no n.º 29 do artigo 9.º do CIVA", tendo em consideração que "acordou com a sociedade (...), a celebração de um contrato de arrendamento para fins não habitacionais de prazo certo e de prestação de serviços (...), ao abrigo do qual a Requerente: **a)** dará de arrendamento à (...) a (i) totalidade das fracções autónomas do Prédio destinadas a escritórios devidamente equipadas com os Fit-Out Works acordados (...); (ii) 375 lugares de estacionamento; e (iii) 900 m2 de arrecadações, tudo no Prédio a construir no Imóvel. **b)** prestará à (...) os seguintes serviços: (i) serviços de gestão (incluindo serviços de segurança e limpeza) e manutenção das zonas comuns do Prédio (o que abrange todas as áreas comuns do Prédio, incluindo as áreas de circulação - halls de elevadores, escadas de emergência -, instalações sanitárias, zonas técnicas, estacionamentos públicos e respectivas rampas de acesso); (ii) contratação de todos os serviços respeitantes às zonas comuns do Prédio, nomeadamente, serviços de fornecimento de água, electricidade, telefone e similares (incluindo serviços relativos às infra-estruturas comuns, como os sistemas centrais de ar condicionado); e (iii) serviços de gestão e manutenção das zonas exteriores do Prédio (incluindo, nomeadamente, os serviços de segurança exterior, limpeza, jardinagem e iluminação)".

**2.** O princípio geral de tributação, consagrado no Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), considera que a locação de bens imóveis é uma prestação de serviços sujeita a IVA, em resultado da conjugação da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º com o n.º 1 do artigo 4.º.

**3.** No entanto, o próprio código prevê derrogações ao princípio geral, entre as quais se encontra a prevista no n.º 29 do artigo 9.º do CIVA, que determina que a locação de bens imóveis se encontra isenta, independentemente da natureza jurídica do negócio e do estatuto do locador, em resultado da transposição para o ordenamento jurídico nacional do disposto na alínea l) do n.º 1 do artigo 135.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro, que, pelo facto de se tratar de uma derrogação a um princípio geral, deve ser objeto de uma interpretação estrita.

4. A Administração Fiscal tem entendido que, o contrato de locação do imóvel se enquadra no n.º 29 do artigo 9.º do CIVA, independentemente, da natureza jurídica do negócio e do estatuto do locador, quando a característica predominante da operação económica consiste na colocação passiva do imóvel à disposição do locatário, em conformidade com o conceito de locação definido nos artigos 1022.º e 1023.º do Código Civil, utilizando um critério preciso que permite distinguir as situações de locação do imóvel pura e simples - mero arrendamento - das outras situações em que esse arrendamento, nas condições em que é realizado, proporciona ao locatário um determinado valor acrescentado.

5. Tal entendimento, segue no mesmo sentido que a Jurisprudência Comunitária, a qual tem considerado que toda e qualquer prestação de serviços que esteja para além deste âmbito não deverá beneficiar da isenção, assim, se no contrato estiverem contempladas outras prestações de serviços indissociáveis da utilização dos espaços pelos utilizadores, nomeadamente, serviços de limpeza, manutenção, segurança e outros, a operação deve ser excluída da isenção prevista no n.º 29 do artigo 9.º do CIVA.

6. Encontram-se, assim, expressamente afastadas da isenção na locação de imóveis as operações referidas nas alíneas a) a d) do n.º 2, bem como, outras exceções que os Estados-Membros podem prever, em conformidade com o artigo 135.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho que, na legislação nacional, se encontram expressas nas alíneas a) a e) do n.º 29 do artigo 9.º do CIVA.

7. Nas exceções das alíneas a) a e) do n.º 29 do artigo 9.º do CIVA, encontra-se expressamente afastada na alínea c) *"a locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa, bem como qualquer outra locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial"*.

8. A informação vinculativa correspondente ao Processo L201 2006049 (disponível no "Portal das Finanças" - despesa/artigo 9.º) procura clarificar a noção de locação isenta, face ao entendimento da Administração Fiscal no sentido de que o contrato locação do imóvel se enquadra no n.º 29 do artigo 9.º do CIVA quando se reporta ao mero arrendamento do imóvel, da qual se destaca, nomeadamente: "19. Assim, só se encontra isenta de IVA a locação de bens imóveis para fins habitacionais ou para fins não habitacionais - comerciais, industriais ou agrícolas - quando for efectuada "paredes nuas", no caso de prédios urbanos ou de parte urbana em prédios mistos, ou "apenas o solo" no caso de prédios rústicos. 20. Este conceito permite, desde logo, limitar a isenção de locação de imóveis às situações em que a cedência do gozo do imóvel não é acompanhada de quaisquer bens de equipamento instalados no imóvel ou acompanhada do fornecimento de mobiliário e/ou de outros utensílios. 21. No entanto, o conceito de "paredes nuas" não se limita aí. Mais do que isso, deve ser interpretado à luz da ideia de diferenciação entre o conceito civilístico de locação de bens imóveis - nos termos do artigo 1022.º do Código Civil, o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição - e o conceito de cedência temporária de estabelecimento ou cessão de exploração de estabelecimento - nos termos do artigo 1109.º do Código Civil, (...) transferência temporária e onerosa do gozo do prédio ou de parte dele, em conjunto com a exploração de um estabelecimento comercial ou

industrial nele instalado. 22. Ou seja, o conceito "paredes nuas", não se limita ao facto de a locação ser acompanhada ou não de determinados bens de equipamento, mobiliário ou utensílios, está intrinsecamente relacionado com a aptidão produtiva do imóvel, ou melhor a preparação para o exercício de uma actividade empresarial."

**9.** Relativamente à situação exposta destaca-se, nos elementos constantes da exposição, nomeadamente, a menção de que "o espaço do Prédio objecto do Contrato será devidamente equipado pela Requerente com os seguintes Fit-Out Works, (...): a) Arquitectura e construção civil: reforços estruturais para colocação de elementos necessários à actividade da (...), suporte para sinalética exterior, suporte para publicidade na fachada, vãos e acabamentos; b) Pavimentos: pavimento técnico sobrelevado nas áreas técnicas específicas da (...), revestimento de pavimento na área útil de escritórios, revestimento de pavimento em eventuais zonas de apoio e lazer; c) Tectos: barreiras acústicas entre compartimentos, tectos de design e tipologia específicos em áreas de escritório específicas (...) e eventuais zonas de apoio e lazer; d) Elementos verticais e de compartimentação: adaptação para salas técnicas, construção de polos técnicos, compartimentação para eventuais zonas de apoio e lazer; e) Instalações eléctricas: reforço das capacidades da infra-estrutura eléctrica adequando-a às necessidades específicas da ZON compreendendo intervenções no grupo gerador de emergência, UPS, quadros eléctricos, incluindo respectivos equipamentos e alimentações (...); f) Instalações de dados: reforço das capacidades da infra-estrutura de dados e telecomunicações adequando-a às necessidades específicas (...); g) Instalações de AVAC: reforço das capacidades da infra-estrutura de ar condicionado e ventilação, adequando-a às necessidades específicas (...); h) Sistema de Segurança: reforço das capacidades do sistema de segurança, adequando-a às necessidades específicas (...); i) Instalações de detecção e extinção de incêndio: reforço das capacidades das instalações de detecção e extinção de incêndio, adequando-a às necessidades específicas (...); e j) Águas e esgotos: reforço das capacidades das redes de águas e esgotos, adequando-as às necessidades específicas (...). (...)"

**10.** Deste modo, a "construção do Prédio de acordo com o projecto de alterações (...) e os Fit-Out Works que serão levados a cabo pela Requerente resultam, assim, de uma negociação entre a Requerente e a (...) com vista à celebração do Contrato, (...)"

**11.** Os referidos "Fit-Out Works" encontram-se listados no Anexo à petição, no qual consta que "Consideram-se Fit-Out Works todos os trabalhos e fornecimentos que sejam necessários realizar pela actividade específica da Promitente Arrendatária (Ocupação do espaço, componente de instalações de AVAC, Instalações Eléctricas e de dados) e que não constem nas Especificações Técnicas Standard".

**12.** Relativamente aos "Fit-Out Works - Tipo A" descritos no mencionado anexo, constata-se que, basicamente, os trabalhos relacionados com os reforços estruturais, fornecimento de materiais e equipamentos que não estejam previstos nas "Especificações Técnicas Standard" serão suportados pela arrendatária.

**13.** A cláusula 18 do "Contrato de arrendamento a prazo certo para fins não habitacionais" prevê, inclusivamente, que "independentemente de os Fit-Out Works (...) terem sido realizados pela Senhora e/ou por esta autorizados, no

final do arrendamento a Arrendatária deverá repor, a expensas suas, o Arrendado nos termos do Projecto do Edifício com as Especificações Técnicas Standard", salvo as exceções mencionadas nos parágrafos 4 e 5 da referida cláusula.

**14.** Assim, tendo em consideração, apenas, o facto de que a adaptação do imóvel à atividade da arrendatária consiste na realização dos "Fit-Out Works" por ela suportados, não se poderá concluir que estamos perante um "espaço devidamente equipado" para o exercício de uma atividade, tanto mais que nos termos do contrato "no final do arrendamento a Arrendatária deverá repor, a expensas suas, o Arrendado nos termos do Projecto do Edifício com as Especificações Técnicas Standard", ou seja, a arrendatária terá que entregar as frações autónomas, objeto do presente contrato, na condição de "paredes nuas".

**15.** Quanto à gestão e manutenção do edifício, em conformidade com a cláusula 11 do contrato, destaca-se o mencionado nos pontos: "11.1. Áreas interiores do Arrendado A Arrendatária é exclusivamente responsável pela gestão integral (incluindo, nomeadamente, os serviços de segurança e limpeza) e manutenção do interior do arrendado, (...) A arrendatária será ainda responsável por contratar e custear todos os serviços fornecidos ao Arrendado, nomeadamente água, electricidade, telefone e similares. (...) 11.2. Zonas Comuns, Áreas Exteriores do Edifício e Garagens A Senhora é responsável pela gestão integral (incluindo os serviços de segurança e limpeza) e manutenção das Zonas Comuns do Edifício, nelas incluindo os pisos de estacionamento automóvel privativo. A Senhora será ainda responsável pela contratação de todos os serviços respeitantes às Zonas Comuns, nomeadamente, fornecimento de água, electricidade, telefone e similares (...). À Senhora competirá a gestão e manutenção das zonas exteriores do Edifício (...) 11.3. Custos Os custos a incorrer com a gestão e manutenção das áreas comuns do interior do Edifício, com as áreas exteriores do mesmo e dos pisos das garagens, a implementar de acordo com o Plano de Gestão e Manutenção do Edifício, serão suportados pelos diversos ocupantes do Edifício proporcionalmente à área por si ocupada. A Arrendatária deverá proceder ao pagamento da referida comparticipação mensalmente, simultaneamente com o pagamento da renda. (...)"

**16.** Também, relativamente, apenas, à gestão e manutenção do edifício (em propriedade horizontal), não poderemos considerar que estamos perante "prestações de serviços conexas à fruição do imóvel", uma vez que, relativamente às áreas interiores do Arrendado a responsabilidade é exclusivamente do arrendatário e nas áreas comuns (interiores e exteriores) a gestão e manutenção é da responsabilidade da senhoria sendo que os correspondentes custos "serão suportados pelos diversos ocupantes do Edifício proporcionalmente à área por si ocupada", constituindo, o que comumente se designa por "despesas de condomínio".

**17.** Deste modo, as prestações de serviços relacionadas com as partes comuns de um imóvel, embora estejam associadas à utilização do bem locado, não fazem parte integrante da operação de locação.

**18.** Tal entendimento encontra-se, nomeadamente, no Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), referente ao processo C-572/07, de 11 de junho de 2009, que considera, no seu ponto 24 que "uma vez que a locação dos apartamentos e a limpeza das partes comuns de um imóvel

podem, (...), ser dissociadas uma da outra, não se pode considerar que essa locação e a referida limpeza constituem uma prestação única na acepção da jurisprudência do Tribunal de Justiça", pelo que, "a locação de um imóvel e o serviço de limpeza das partes comuns desse imóvel devem, (...), ser consideradas operações autónomas, dissociáveis uma da outra, não integrando o referido serviço o âmbito dessa disposição" (artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva que corresponde ao atual artigo 135.º da Directiva 2006/112/CE)

**19.** Assim, não é pelo facto de, no contrato, se encontrarem mencionadas prestações de serviço acessórias, relacionadas com a gestão e manutenção das partes comuns interiores e exteriores do edifício que a operação se encontra excluída da isenção prevista no n.º 29 do artigo 9.º do CIVA

**20.** Encontra-se, ainda, mencionado na exposição que a "remuneração devida à Requerente pela (...) nos termos do Contrato a celebrar reportar-se-á à disponibilização do espaço devidamente equipado com os Fit-Out Works (...) e à prestação de serviços acessórios", condição que, na minuta do contrato, se encontra na cláusula 5.1 que "a renda mensal pela disponibilização do Arrendado e das prestações de serviços é de € [●], sendo calculada de acordo com os critérios de cálculo acordados entre as Partes na cláusula 4, do Contrato-Promessa (...) e Anexo 4 ("Modelo de Cálculo de Renda") do mesmo (...)".

**21.** Na análise dos elementos constantes na cláusula 4 e no Anexo 4 - Modelo de Cálculo de Renda, ambos do Contrato-Promessa (remetidos pela Requerente, em resposta à solicitação de elementos adicionais), constata-se que, na determinação da renda mensal, os critérios utilizados se reportam às áreas disponibilizadas de escritório e arrecadação, do número de lugares de estacionamento e, eventualmente, de custos efetivamente suportados pela senhoria com trabalhos de Fit-Out Works solicitados pela Arrendatária, não constando na fórmula de cálculo qualquer parcela referente a prestações de serviços acessórias ao arrendamento.

**22.** Do mesmo modo, através da fórmula de cálculo da renda, também não podemos concluir que, a operação em causa, se encontra excluída da isenção prevista no n.º 29 do artigo 9.º do CIVA.

**23.** No entanto, a Administração Fiscal tem entendido que, pelo facto da isenção na locação de imóveis se tratar de uma derrogação a um princípio geral, tal isenção, deve ser objeto de uma interpretação estrita.

**24.** Deste modo, apesar da locação do imóvel e das prestações de serviços relacionadas com a gestão e manutenção das partes comuns do imóvel constituírem operações autónomas e dissociáveis uma da outra, quando o contrato de arrendamento considere conjuntamente estas operações, poderá ter enquadramento diferente face à forma da contraprestação nele prevista. Assim, quando a contraprestação prevista no contrato for constituída por:

(i) Uma parcela respeitante a renda do imóvel e outra parcela respeitante à prestação de serviços complementar do arrendamento, o montante relativo ao arrendamento do imóvel é isento nos termos do n.º 29 do artigo 9.º do CIVA e, o montante respeitante à prestação de serviços é sujeito à liquidação de IVA à taxa definida na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do referido Código.

(ii) Uma única parcela, sem autonomização e discriminação de valores

(quer da renda do imóvel quer da prestação de serviços) o mesmo assumirá a natureza de contrato inominado, estando, deste modo, a contraprestação, dele decorrente, sujeita na totalidade à liquidação de imposto à taxa definida na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

**25.** Em face do exposto, podemos, assim, concluir que o contrato, em análise, não beneficia do princípio que estabelece a isenção na locação de bens imóveis, previsto no n.º 29 do artigo 9.º do CIVA, apenas e só, quando, efetivamente, o montante da "renda mensal" constituir uma única contraprestação, que engloba a disponibilização do Arrendado e as prestações de serviços (sem discriminação), configurando, assim, uma operação sujeita a liquidação de IVA à taxa definida na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do referido Código.